



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 15374.724301/2009-06  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-001.194 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de maio de 2013  
**Matéria** Restituição IRPJ  
**Recorrente** Cobra Tecnologia S/A.  
**Recorrida** 3ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ-1

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. LUCRO REAL. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS.

PROVISÃO PARA PERDAS DE ISS - Se a conta assim denominada registra valores que, na realidade, caracterizam-se como perdas efetivas, não procede sua adição para apuração do lucro real.

PROVISÃO PARA LICENÇA PRÊMIO - Não constando entre as provisões expressamente autorizadas conforme inciso I do art. 13 da lei nº 9.249/95, cabe proceder à adição dos respectivos valores na determinação do lucro real.

PROVISÃO DE CUSTO DE FORNECEDORES - Conta destinada a receber valores de custos incorridos num ano e faturados pelos fornecedores no ano seguinte não tem a natureza de provisão. Se no curso do procedimento da diligência para averiguar, mediante exame da escrituração contábil e fiscal, a exatidão do saldo negativo informado, o contribuinte dá essa informação ao auditor e ele não a contesta, descabe exigir a adição.

PERDAS DE INSS - Valores retidos e contabilizados como perdas em razão da impossibilidade de sua recuperação através da escrita fiscal não têm a natureza de provisão, descabendo promover sua adição com base no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. IRRF. VALOR DAS RETENÇÕES. A glosa de valores de retenção de IRRF deve ser mantida se não elidida por prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao

recurso para reconhecer o crédito adicional nos termos do Relatório e Voto proferidos pelo Relator. Fez sustentação o Dr. Roberto Quiroga Mosquera, OAB/SP nº 83.755.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues de Lima

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário impetrado pelo contribuinte Cobra Tecnologia S/A., em face da decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro (DRJ/RJ-1) que, por unanimidade de votos, reformou o Despacho Decisório da autoridade administrativa da DERAT/RJ, e reconheceu ao interessado o direito creditório adicional de R\$ 1.404.550,11.

O Despacho Decisório relaciona-se com Pedido de Restituição Eletrônico referente a saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2006, no valor de R\$ 16.549.492,07. A autoridade administrativa reconheceu o direito creditório apenas de R\$ 6.068.847,01, e a decisão ora recorrida o retificou para R\$ 7.473.397,12. Como a Derat já reconheceu e restituíra o valor de R\$ 6.068.847,01, a DRJ reconheceu direito creditório relativo à diferença, no montante de R\$ 1.404.550,11.

O processo se desenvolveu da seguinte forma:

Para a verificação da certeza e liquidez do crédito pleiteado no PER, o processo foi encaminhado ao Grupo Especial de Trabalho da DERAT/RJO, para, em diligência no estabelecimento do contribuinte, verificar:

- 1- A composição da linha 37 da Ficha 04A, fl. 20 (outros custos);
- 2- A composição da linha 31 da Ficha 05A, fl. 21 (outras despesas operacionais);
- 3- A composição da linha 33 da Ficha 06A, fl. 22 (outras despesas financeiras);

4- A composição da linha 24 da Ficha 09A, fl. 23 (reversão dos saldos das provisões não dedutíveis)), sobretudo a data de constituição da provisão ora informada como dedução;

5- Os valores apurados de ICMS, COFINS, PIS/PASEP e ISS, informados nas linhas 09 a 12 da Ficha 06A, fl. 22;

6- Se os rendimentos correspondentes ao IRRF retido por órgão público, dedução informada na linha 13 da Ficha 12A, fl.28, foram oferecidos à tributação;

7- Demais verificações que se fizerem necessárias a fim de que se verifique o efetivo valor do saldo negativo de IRPJ, apurado no ano calendário 2006.

O Relatório de Diligência encontra-se às fls. 107/117, cujas conclusões, em síntese, foram as seguintes:

1. A composição da linha 37 da Ficha 04A, fl. 20 (outros custos):

O valor constante da linha 37 (Outros Custos), R\$ 282.486.988,21 e R\$ 1.940.252,34 — parcela não dedutível, da Ficha 04A (Custo dos Bens e Serviços Vendidos) *"confere com o total do grupo contábil 33 — Custo PD/Mer/Serviços Prest. (fls. 55)."* Ressaltando que *"o total informado em algumas linhas da Ficha 04A não confere com as respectivas rubricas contábeis, embora os totais gerais de custos sejam idênticos."*

2. A composição da linha 31 da Ficha 05A, fls. 21 (outras despesas operacionais).

A Ficha 05A (Despesas Operacionais) não foi preenchida corretamente, dificultando a análise. Dessa maneira, objetivando o melhor entendimento foi subdividida nos grupos 341 a 344, 346, 347 e 349, conforme descrito na fl. 109. Relevante destacar que o saldo da conta 347101 (Provisões para Contingências Passivas) é divergente do resultado obtido entre a exclusão e a adição constante no LALUR, consoante explicação contida na fl. 111;

3. A composição da linha 33 da Ficha 06A, fl. 22 (outras despesas financeiras).

O valor de R\$ 27.969.835,83 constante da linha 33 (Outras Despesas Financeiras) da Ficha 06A (Demonstração do Resultado) encontra-se escriturado nas contas descritas na fl. 113, que refletem a escrituração contábil da interessada, cópias de fls. 72 e 73;

4. A composição da linha 24 da Ficha 09A, fl. 23 (reversão dos saldos das provisões não dedutíveis), sobretudo a data de constituição da provisão ora informada como dedução.

O valor da reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, linha 24 da Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real), totalizando R\$ 50.313.478,36, encontra-se discriminado na fl. 114. Vale ressaltar que a interessada adicionou em 2005, no LALUR, o valor de R\$ 63.500.162,70, conforme consta à fl. 75 e DIPJ/2006 de fl. 121;

5. Os valores apurados de ICMS, COFINS, PIS/PASEP e ISS, informados nas linhas 09 a 12 da Ficha 06A, fl. 22.

Os valores do ICMS, COFINS, PIS/PASEP e ISS, informados nas linhas 09 a 12 da Ficha 06A (Demonstração do Resultado) *"correspondem àqueles registrados no grupo de contas 321 — Impostos Incidentes sobre Vendas e Serviços (fls. 55) consoante descrição de fls. 114 e 115"*;

6. Se os rendimentos correspondentes ao IRRF retido por órgão público, dedução informada na linha 13 da Ficha 12A, fl. 28, foram oferecidos à tributação.

Do cotejo entre a planilha fornecida pela interessada, fl. 77, e as informações constantes do somatório das duplicatas em aberto, fl. 78, com as informações constantes da DIRF, ano calendário 2006, fls. 79 a 100, foi possível afirmar que *"os valores dos rendimentos tributáveis" informados pelas fontes pagadoras nas DIRF (fls. 79 a 100) são coerentes se comparados com aqueles faturados em 2006 e somados às duplicatas em aberto em 31/12/2005, com exceção do cliente Sun Microsystem do Brasil Indústria e Comércio Ltda. - que informou o pagamento de R\$ 4.967 mil sob o código 5952. O valor contabilizado dos rendimentos auferidos difere de R\$ 460.000,00 da informação apresentada pela fonte pagadora (fl. 115).*

O IRRF apresentado nas DIRF é coerente com o contabilizado pela interessada à exceção do IRRF (código de receita 6190) retido pela fonte pagadora (CNPJ nº 00.000.000/0001-91), que declarou valor a menor de R\$ 795.000,00, cuja diferença para o IRPJ é de R\$ 404.000,00;

7. Demais verificações que se fizerem necessárias no decorrer da presente diligência, a fim de que se verifique o efetivo valor do saldo negativo de IRPJ, apurado no ano-calendário de 2006.

Relativamente às demais verificações empreendidas, a diligência relatou que foram constatadas, no balancete de dezembro de 2006, algumas contas de provisões cujo efeito no resultado não foi adicionado ao LALUR, o que poderia estar afrontando o artigo 299 do RIR/99 e o artigo 13 da Lei 9.249/95, que determina que, neste caso, somente são dedutíveis as provisões para férias/décimo terceiro salário de empregados e devedores duvidosos.

Sobre as provisões constatadas, esclarece o auditor:

Conta 11440405 - Provisão para Perdas com ISS (ativo circulante - fls. 45): refere-se a retenções de ISS pelos clientes, decorrente de serviços prestados em municípios onde a Cobra Tecnologia S/A. não possui filiais, não sendo possível compensar esta retenção.

Conta 11440701 - INSS a Recuperar (ativo circulante - fls. 45): refere-se a retenções de INSS pelos clientes, que o contribuinte alega a impossibilidade de compensação. Neste caso, não há a constituição de uma provisão, tal qual na conta de Perdas com ISS, sendo as perdas registradas em contrapartida à conta de resultado 334199 - Perdas INSS (fls. 56).

Conta 21219901 - Provisão de Custos de Fornecedores (passivo circulante - fls. 50): refere-se a serviços prestados em 2006, com faturamento pelos fornecedores em 2007. O contribuinte alega que as receitas correspondentes foram reconhecidas em 2006 e utiliza este critério em obediência ao princípio contábil da competência. Ao constituir esta provisão, o contribuinte alega já conhecer o valor exato das exigibilidades, ao contrário dos valores registrados na conta de passivo circulante 21219905 - Estimativas de Custos de Fornecedores,

cujo valor da provisão é adicionado ao LALUR (fls. 50 e 76). Conta 218105 - Provisão para Licença Prêmio de Empregados (passivo circulante - fls. 51).

Conta 218105 - Provisão para Licença Prêmio de Empregados (passivo circulante - fls. 51).

O efeito dessas contas no resultado, conforme esclarece a autoridade executora da diligência, foi de R\$ 31.982.769,22.

### Despacho decisório.

Tendo em vista as informações advindas da diligência, a autoridade administrativa analisou o saldo negativo de IRPJ, ano calendário de 2006 constante da DIPJ, extrato de fl. 28, sintetizado na planilha abaixo:

Ficha 12A - cálculo Imp. de Renda s/ Lucro Real:

|                         |                |
|-------------------------|----------------|
| 1. Alíquota de 15%      | 1.804.060,34   |
| 2. Adicional            | 1.178.706,90   |
| 04. - PAT               | - 72.162,41    |
| 13. - IRRF org públicos | -19.469.096,90 |
| 18. IR a pagar          | -16.549.492,07 |

(\*) Valores em R\$

O resultado dessa análise fica resumido no quadro abaixo:

| Ficha 09-A                      |                          |                              |                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------|--------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rubrica                         | Valores em DIPJ (fl. 23) | Valores alterados pela DERAT | Descrição                                                                                                                                                                                                   |
| a) lucro líquido                | 3.473.829,56             | 3.751.329,58                 | Aumentado em R\$ 277.500,02 [diferença entre os valores de PIS e Cofins informados na DIPJ (fl. 22) e em Dacon (fls 123/146)]                                                                               |
| b) adições ao lucro líquido     | 64.021.175,88            | 64.021.175,88                | Mantido (fl. 23)                                                                                                                                                                                            |
| c) exclusões ao lucro líquido   | (50.3131.478,36)         | (50.3131.478,36)             | Mantido (fl. 23)                                                                                                                                                                                            |
| d) receita                      | -                        | + 460.000,00                 | Em diligência (fl. 115) a Derat apurou que, na Dirf, os rendimentos de Sun Microsystem do Brasil Ind. E Com. S/A eram superiores em R\$ 460.000,00 aos valores registrados na contabilidade do interessado. |
| e) provisões não dedutíveis     | -                        | + 31.982.769,22              | Em diligência (fl. 116/117) a Derat apurou que os efeitos de contas de provisão não foram adicionados.                                                                                                      |
| f) Provisões para contingências | -                        | + 5.618.200,44               | Em diligência (fl. 111/112) a Derat apurou que este valor deveria ter sido adicionado no Lalur.                                                                                                             |
| g) Lucro real                   | 17.181.527,08            | 55.519.996,76                |                                                                                                                                                                                                             |
| h)                              | (5.154.458,12)           | (5.154.458,12)               | Mantido (fl. 23)                                                                                                                                                                                            |

|                          |               |               |  |
|--------------------------|---------------|---------------|--|
| Compensação de prejuízos |               |               |  |
| i) Lucro real            | 12.027.068,96 | 50.365.538,64 |  |

O valor de R\$ 31.982.769,22, referente a provisões indedutíveis (linha "e" na planilha supra) e os efeitos correspondentes no resultado estão assim discriminados no Relatório de Diligência (fls.116/117):

| conta                                | Saldo em 31/12/2006 | Efeito no resultado |
|--------------------------------------|---------------------|---------------------|
| Provisão para Perdas ISS             | 4.418.689,31        | 3.327.191,32        |
| Provisão para custo dos fornecedores | 27.151.1467,13      | 27.151.1467,13      |
| Provisão para licença prêmio         | 1.069.655,65        | 70.379,66           |
| INSS a Recuperar                     | Zero                | 1.434.052,11        |

A Derat alterou, também, o valor do imposto de renda retido na fonte por órgãos públicos (linha 13 da ficha 12-A), que a interessada informara ter sido de R\$ 19.460.096,90, para R\$ 18.564.069,26.

O fundamento dessa alteração foi que os extratos do sistema DIRF (fls. 79 a 100) demonstram retenção na fonte de IRRF, concernentes aos códigos 6147 e 6190, nos valores totais de R\$ 3.717.226,26 e R\$ 35.046.823,82, e a aplicação dos percentuais previstos na IN SRF 480/2004 produz os seguintes resultados: Código 6147 762.507,95; Código 6190 17.801.561,31. TOTAL 18.564.069,26

Com isso, o saldo negativo informado na DIPJ restou assim alterado:

|                                   | DIPJ (fl. 28)   | Derat (fl. 153) |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------|
| Linha 01- alíquota 15%            | 1.804.060,34    | 7.554.830,80    |
| Linha 02- Adicional 10%           | 1.178.706,90    | 5.012.553,86    |
| Linha 04 ( - ) PAT                | (72.162,41)     |                 |
| Linha 12 ( - ) IRRF órg. públicos | (19.460.096,90) | (18.564.069,26) |
| Linha 18 – IR a pagar             | (16.549.492,07) | (6.068.847,01)  |

A autoridade administrativa, então, reconheceu o direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2006 no montante de R\$ 6.068.847,01, restituído ao interessado após atualização.

### Manifestação de inconformidade

Inconformado, o contribuinte apresentou a manifestação de fls. 208/214, na qual trouxe as seguintes ponderações sobre itens da diligência efetuada, a seguir referenciados:

Item "Demais Verificações que se fizerem necessárias":

Menciona que houve uma Adição no LALUR de 2005, no valor de R\$ 18.361.554,31, montante no qual incluiu provisão de Auto de Infração, de R\$ 5.201.749,21, que, pago em setembro de 2006, pelo valor de R\$ 3.099.026,01, "*foi baixado diretamente da contingência, sem transitar por resultado, reduzindo a dita provisão para R\$ 13.809.969,82*".

Informa que a diferença de R\$ 2.102.723,20, entre os sobreditos "valor provisionado" e 'valor pago', foi debitada à "Provisão para Contingência" e creditada em conta de resultado — "Provisão para Contingências Passivas" em agosto de 2006.

Item da "IRPJ retido por órgão público”:

Pondera que a comparação direta entre receita de vendas e retenção de IRPJ não é possível porque a receita é contabilizada pelo regime de competência, enquanto que a retenção, pelo de caixa. Ainda assim, diz que há coerência entre os valores dos rendimentos tributáveis informados em DIRF pelas fontes pagadoras, de um lado, e a soma entre aqueles faturados em 2006 e somados às duplicatas em aberto em 31.12.2005, bem como, entre o retido pelas fontes pagadoras em 2006 e os registrados em seus livros contábeis.

No que tange ao cliente Sun Microsystem, alega que, em análise do registro de "Contas a Receber", verificou-se que algumas notas fiscais (122987, 122988, 123007, 123008, 123011, 123033, 123034, 123035 e 123041) foram baixadas do sistema em dezembro de 2005, enquanto que os respectivos impostos só o foram entre os meses de janeiro e março de 2006, ocasionando um saldo a menor em "Contas a Receber", porém, sem divergência no pagamento de impostos, já que em momento algum deixou de cumprir com suas obrigações fiscais".

Com relação às contas de provisão cujo efetivo resultado, de acordo com a diligência, não teria sido adicionado ao Lalur, afirma:

a) conta 11440405 — Provisão para Perdas com ISS: trata-se de retenções de ISSQN efetuadas pelo Banco do Brasil em municípios nos quais não possui estabelecimentos, e, portanto, de perdas efetivas;

b) conta 11440701 — INSS a Recuperar: referem-se a retenções de INSS efetuadas pelos clientes, e, em face da impossibilidade de compensá-las, reconhece-as como perda efetiva;

c) conta 21219901 — Provisão de Custos de Fornecedores: “trata”-se de provisão constituída em dezembro de 2006, com base em serviços prestados e cujas notas fiscais foram registradas em 2007, e, por força do regime de competência, a provisão de custos, no valor de R\$ 27.151.146,13, foi constituída no mês de dezembro de 2006 e o faturamento foi efetuado em dezembro de 2006, reconhecendo-se a receita, tendo sido constituída provisão com base nas notas fiscais dos fornecedores "que entraram no mês seguinte";

d) conta 218105 — Provisão para Licença Prêmio de Empregados — trata-se de provisão constituída e prevista em Acordo Coletivo, segundo o qual, a cada período de cinco anos de vigência do contrato de trabalho, concede-se ao empregado licença prêmio de 30 dias consecutivos, conversíveis em pecúnia, razão por que representa provisão de despesa certa, com a mesma natureza do 13º salário.

### **Decisão de 1ª Instância**

Na análise da manifestação de inconformidade, o relator apreciou as retificações procedidas pela autoridade administrativa da DERAT nas parcelas que integram a apuração do lucro real, como a seguir:

#### **a) lucro líquido ajustado:**

A alteração promovida pela DERAT, aumentando em R\$ 277.500,02 em razão de diferença entre os valores de PIS e Cofins informados na DIPJ e em Dacon, não foi contestada, consolidando-se na esfera administrativa.

b) receita:

A DERAT aumentou a receita em R\$ 460.000,00 por ter apurado, em diligência, (fl. 115) que na Dirf, os rendimentos de Sun Microsystem do Brasil Ind. e Com. S/A. eram superiores em R\$ 460.000,00 aos valores registrados na contabilidade.

Em sua defesa, o contribuinte diz que verificou que "algumas notas fiscais foram baixadas do sistema em dezembro de 2005, sendo que os respectivos impostos foram baixados posteriormente entre os meses de janeiro e março de 2006, ocasionando um saldo a menor nas Contas a Receber do cliente em questão, tanto que não há divergência no pagamento dos impostos, conforme confronto entre o contábil da recorrente e a DIRF da fonte pagadora, informações estas constantes às fls. 115 do referido Relatório de Diligência". Aduz que, "como complemento, e para auxílio na consulta à Dirf da fonte pagadora, segue a relação das referidas notas fiscais: nºs 122987, 122988, 123007, 123008, 123011, 123033, 123034, 123035 e 123041."

A DRJ não acolheu as alegações do interessado, porque desacompanhadas das provas.

c) Provisões não dedutíveis

A Derat detectou a falta de adição ao lucro líquido dos efeitos de provisões indedutíveis, no montante de R\$ 31.982.769,22, composto das rubricas (i) Provisão para Perdas INSS (R\$ 3.327.191,32), (ii) Provisão para custo dos fornecedores (R\$ 27.151.1467,13), (iii) Provisão para licença prêmio (R\$ 70.379,66) e INSS a Recuperar (R\$ 1.434.052,11).

Sobre a Provisão para Perdas INSS, em sua defesa o interessado aduziu que se trata de retenções de ISSQN efetuadas pelo Banco do Brasil em Municípios nos quais não possui estabelecimento, tratando-se de perdas efetivas, uma vez que a Recorrente não tem condições de compensar, conforme documentos emitidos pelo próprio Banco do Brasil e pela Cobra acerca da Retenção e Recolhimento do ISSQN na prestação de Serviços da Cobra Tecnologia para o Banco do Brasil, que anexa. Juntou correspondência que encaminhou ao Banco do Brasil, em 22.11.2007, bem como a resposta deste, sendo que, nesta última, o Banco do Brasil S/A., controladora do interessado, responde ao interessado acerca do local do recolhimento do ISS e dos comprovantes correspondentes (fls.249/252).

O julgador manteve o Despacho Decisório considerando que a provisão não se encontra entre as mencionadas no art. 13 da Lei nº 9.240/95 como dedutíveis. Argumentou, em síntese, que provisão, conceitualmente, não é sinônimo de despesa/perda consumada, e que se o interessado contabilizou o fato como provisão, não há que se dar a ele outro tratamento que não o de provisão. Acrescentou que as correspondências juntadas pelo interessado não operam o efeito de afastar a vedação da lei à dedutibilidade da dita provisão, ressaltando que o interessado também não trouxe provas de que tais valores foram pagos.

Sobre a Provisão para custo dos Fornecedores, o interessado defendeu que o valor de R\$ 27.151.146,13, registrado na conta de Provisão de Custos, é a expressão do regime de competência. Explicou que a provisão foi constituída em dezembro de 2006 com base em

serviços prestados em dezembro, e, que as notas fiscais foram registradas em janeiro de 2007. Disse que efetuou o faturamento e reconheceu a receita em dezembro de 2006, e constituiu uma provisão de custos com base nas notas fiscais dos fornecedores, que entraram no mês seguinte, mas que representavam os serviços prestados no mês de dezembro de 2006. Alegou que tal procedimento atenderia os princípios contábeis da realização da receita e do confronto de custos e despesas com as receitas e períodos contábeis, conhecidos como regime de competência.

A decisão de primeira instância argumenta que não há previsão legal autorizando a dedutibilidade de provisão para custos, bem como inexistência de prova inequívoca de que a contabilização como provisão se deu em atendimento ao regime de competência (ou até de que se tratou de gasto indevidamente classificado como provisão).

Ponderou o Relator que: (i) O art. 170 do CTN condiciona o reconhecimento do direito creditório à prova de sua liquidez e certeza; (ii) é ônus de o interessado trazer, sob pena de preclusão, os registros contábeis e os documentos com os quais pretende fazer prova de que tem direito líquido e certo à restituição em matéria tributária; (iii) o interessado não ofereceu à tributação os gastos provisionados, e a Lei nº 9.249, de 1995, é taxativa, ao não incluir dita provisão no rol das provisões dedutíveis; (iv) embora tenha juntado dezenas de cópias de notas fiscais, de vários fornecedores - emitidas em diversos meses dos anos-calandário de 2004, 2005, 2006 e 2007 -, o interessado não trouxe provas nem demonstrou que, independentemente da data de emissão das notas fiscais juntadas, as receitas correspondentes a tais custos foram auferidas em 2006; (v) Não é possível concluir que o procedimento adotado visou atender o regime de competência e contraposição da receita auferida com o respectivo custo, porque as notas fiscais juntadas não vieram instruídas com relatório discriminativo, nem com a composição dos custos, nem correlacionadas aos serviços prestados; (vi) conforme art. 274 do RIR/99, a inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de custo constitui fundamento para lançamento de ofício, se dela resultar postergação de pagamento ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, e, como se vê às fls.917, no período de apuração seguinte (ano- calendário de 2007), o interessado apurou prejuízo fiscal, o que afasta a hipótese de postergação.

Quanto à Provisão para Licença Prêmio, o interessado alegou que está em conformidade com o Acordo Coletivo, que prevê o pagamento, a cada período de 5 (cinco) anos de vigência do contrato de trabalho, de uma licença prêmio de 30 (trinta) dias consecutivos, que pode ser convertida em pecúnia. Junta cópia de Acordo Coletivo de Trabalho (fls.255/268).

A decisão de primeira instância não acatou os argumentos do contribuinte sob alegação de que referida provisão não se encontra entre as cuja dedutibilidade é permitida pelo art. 13 da Lei nº 9.249/95, destacando, ainda, que o interessado também não traz provas de que o dito valor teria sido efetivamente pago.

Quanto às Perdas INSS, o interessado disse tratar-se de valor referente às retenções de INSS efetuadas pelos clientes, e que em seu balanço registrou tais retenções como uma perda efetiva, uma vez que não conseguiria compensá-los.

A decisão de primeira instância menciona que a parcela "Perdas INSS", no valor de R\$ 1.434.052,11 está incluída no custo dos serviços revendidos (no "Custos de Serviços Prestados no País"- Assistência Técnica, Hardware). Aduz que no balancete de dezembro de 2006 a conta de Ativo "INSS a Recuperar" está com saldo zero, e que a

contrapartida do crédito foi débito de custo (Perdas INSS). Argumenta que, além de o interessado não juntar prova da irrecuperabilidade, inexistente previsão legal para que tais perdas integrem o custo dos serviços vendidos, e que impostos recuperáveis não integram custos de produção e serviços.

d) Provisões para contingências

A alteração promovida pela DERAT baseou-se no relatório de diligência, que apontou diferença entre o saldo inicial (R\$ 18.361.554,31) e o saldo final (R\$ 13.809.969,82) da conta patrimonial de Provisão para Contingência, totalizando R\$ 4.551.584,49, e afirmou que a diferença final é, de fato, R\$ 5.618.200,44, porque, além dos mencionados R\$ 4.551.584,49, que foram excluídos do cálculo do lucro real (despesa efetivada), a conta de resultado/ajuste da dita provisão também apresentava saldo devedor (despesa efetivada) de R\$ 1.066.615,95 ( $4.551.584,49 + 1.066.615,95 = R\$ 5.618.200,44$ ).

A decisão de primeira instância retificou a alteração promovida pela DERAT, excluindo o valor de R\$ 5.618.200,44, uma vez que as informações contidas no próprio relatório de diligência esclarecem a diferença apontada entre as contas patrimonial e de resultado, relativas à provisão para contingência.

e) Dedução de IRRF por órgãos públicos

A Derat alterou o valor do IRRF retido por órgãos públicos, ajustando os valores a partir das retenções informadas nos códigos 6147 (R\$ 3.717.226,26) 6190 (R\$ 35.046.823,82), de acordo com os percentuais fixados na Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005. As retenções de IRRF informadas em DIPJ (R\$ 19.460.096,90) foram reduzidas a R\$ 18.564.069,26.

Na manifestação de Inconformidade o interessado alegou:

*10. Cumpre registrar que a Receita de Vendas e Serviços é contabilizada pelo regime de competência e a retenção do IRPJ por ocasião do pagamento das duplicatas, ou seja, pelo regime de caixa. Desta forma, não é possível efetuar uma comparação direta entre a Receita de Vendas e Serviços e os valores do IRPJ por ocasião do pagamento das duplicatas pelos clientes.*

*11. No entanto, pela análise documental (especificamente do demonstrativo analítico), constatam-se os valores de IRPJ, CSLL, PASEP e COFINS retidos no ano de 2006, onde se pode visualizar que os valores dos rendimentos tributáveis informados pelas fontes pagadoras nas DIRF são coerentes se comparados com aqueles faturados em 2006 e somados às duplicatas em aberto em 31.12.2005.*

*12. Conclusão semelhante se aplica aos impostos retidos pelas fontes pagadoras em 2006, os quais são coerentes com aqueles registrados nos livros contábeis a Recorrente, ora contribuinte.*

A DRJ não acolheu a argumentação do contribuinte, sob a seguinte fundamentação:

112 De fato, em sede de Diligência, foi reconhecido que, com exceção de IRRF de R\$ 801.000,00 (R\$ 795.000,00 do Banco do Brasil + R\$ 6.000,00, da Prefeitura de Jacareí, conforme fls.118/119), "os valores tributáveis informados pelas fontes pagadoras nas DIRF (fls. 79 a 100) são coerentes se comparados com aqueles faturados em 2006 e somados às duplicatas em aberto em 31.12.2005".

113 A sobredita conclusão, no entanto, não se opõe aos cálculos de retenção, por tributo (porque as retenções efetuadas pelos órgãos públicos se referem a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), de que trata a IN SRF nº 539, de 2005, porque deles a diligência não tratou.

114 Não são demais observar que o meio previsto em lei para a comprovação das retenções efetuadas pelas fontes pagadoras é o "comprovante de rendimentos pagos ou creditados", tal como previsto no art. 943, § 2º do RIR/1999, e com os quais a Manifestação de Inconformidade não veio instruída (...).

Afinal, as alterações promovidas pela DERAT restaram assim ajustadas pela decisão da DRJ:

| Ficha 09-A                   |                          |                              |                                               |
|------------------------------|--------------------------|------------------------------|-----------------------------------------------|
| Rubrica                      | Valores em DIPJ (fl. 23) | Valores alterados pela DERAT | Valores segundo o resultado do julgamento DRJ |
| lucro líquido                | 3.473.829,56             | 3.751.329,58                 | 3.751.329,58                                  |
| receita                      | -                        | + 460.000,00                 | + 460.000,00                                  |
| provisões não dedutíveis     | -                        | + 31.982.769,22              | + 31.982.769,22                               |
| Provisões contingências para | -                        | + 5.618.200,44               | 0,00                                          |
| Lucro real antes compensação | 17.181.527,08            | 55.519.996,76                | 49.901.796,32                                 |
| Lucro real após compensação  | 12.027.068,96            | 50.365.538,64                | 44.747.338,20                                 |

#### Cálculo do Imposto

|                                   | DIPJ (fl. 28)   | Derat (fl. 153) | DRJ             |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Linha 01- alíquota 15%            | 1.804.060,34    | 7.554.830,80    | 6.712.100,73    |
| Linha 02- Adicional 10%           | 1.178.706,90    | 5.012.553,86    | 4.450.733,82    |
| Linha 04 ( - ) PAT                | (72.162,41)     | (72.162,41)     | (72.162,41)     |
| Linha 12 ( - ) IRRF órg. públicos | (19.460.096,90) | (18.564.069,26) | (18.564.069,26) |
| Linha 18 – IR a pagar             | (16.549.492,07) | (6.068.847,01)  | (7.473.397,12)  |

#### Recurso

Ciente da decisão em 11 de novembro de 2010, o contribuinte ingressou com recurso em 10 de dezembro, cujas razões, em apertada síntese, são as seguintes:

Lucro líquido:

O lucro líquido do recorrente em 2006 foi de R\$ 3.473.829,56, conforme informado em sua DIPJ, e a DERAT o alterou, acrescentando o montante de R\$ 277.500,02, equivalente à soma das diferenças entre o montante de PIS e COFINS informados em DIPJ e o montante informado no DACON sob a mesma referência. A Recorrente reitera os valores por ela informados na DIPJ, destacando que todas as receitas foram devidamente informadas ao fisco e submetidas à tributação.

Receita:

Atribui a divergência entre os rendimentos informados pela fonte e os registrados em sua contabilidade ao fato de, em sua contabilidade, nos registros de Contas a Receber, algumas Notas Fiscais de Faturamento terem sido baixadas do sistema em dezembro de 2005, sendo que os respectivos impostos foram baixados posteriormente entre os meses de janeiro e março de 2006, ocasionando um saldo a menor nas Contas a Receber do cliente em questão, tanto que não há divergência no pagamento dos impostos, conforme confronto entre o contábil da Recorrente e a DIRF da Fonte Pagadora (cf. fl. 115, do referido Relatório de Diligência).

Ressalta que a Receita de Vendas e Serviços é contabilizada pelo regime de competência e a retenção do IRPJ por ocasião do pagamento das duplicatas, ou seja, pelo regime de caixa. Desta forma, não é possível efetuar uma comparação direta entre a Receita de Vendas e Serviços e os valores do IRPJ por ocasião do pagamento das duplicatas pelos clientes. Aduz que pela análise do demonstrativo analítico verifica-se os valores de IRPJ, CSLL, PASEP e COFINS retidos em 2006, e comprova-se que os valores dos rendimentos tributáveis informados pelas fontes pagadores nas respectivas DIRF's são coerentes se comparados com aqueles faturados em 2006 e somados às duplicatas em aberto em 31.12.2005, da mesma forma que os impostos retidos pelas fontes pagadoras em 2006, os quais são coerentes com aqueles registrados nos seus livros contábeis".

Provisões não dedutíveis

Inicialmente, destaca que a essência econômica de um fato deve prevalecer sobre sua forma, e que o modo utilizado pela Recorrente para registrar as operações, mesmo que seja considerado inadequado, em nenhum momento provocou a ocultação da realidade.

Sobre a Provisão Para Perdas de ISS, diz tratar-se de perdas efetivas, por se referirem a retenções feitas pelo Banco do Brasil em localidades onde o contribuinte não possui estabelecimento, razão pela qual, conforme determinado pela lei, não pode, ou não consegue, compensar o tributo.

Aduz que não se trata de uma convenção particular que dispôs sobre a forma mais benéfica para o recolhimento do tributo, inclusive, porque esta não é uma questão negocial. Naquela ocasião não havia consenso entre as partes. O Banco do Brasil retinha o ISS, pois, na condição de instituição financeira é obrigada a fazê-lo como substituto tributário; e a Cobra Tecnologia, por sua vez, pagava o tributo diretamente aos Municípios, pois estes assim determinavam.

Sobre a Provisão de Custos de Fornecedores (passivo circulante), explica que foi constituída em dezembro de 2006 com base em serviços prestados durante este mesmo período, cujas Notas Fiscais foram registradas em janeiro de 2007. Explica que a provisão de custos foi constituída no balanço de dezembro de 2006 com base nos princípios contábeis da realização da receita e do confronto de custos e despesas com as receitas e períodos contábeis.

Afirma que o faturamento e dos serviços prestados aos clientes e reconhecimento da respectiva receita deu-se em 2006, e, foi constituída uma provisão de custos com base nas notas fiscais dos fornecedores que entraram no mês seguinte, mas que representavam os serviços prestados no mês de dezembro de 2006.

Destaca que o Relatório de Diligência, que deu origem a esta sucessão de equívocos por parte do Fisco Federal, foi lavrado pelo Auditor Fiscal que compareceu à empresa e teve acesso a toda documentação necessária, o que inclui os livros fiscais, notas fiscais, comprovantes de pagamento, etc., e que nenhuma informação lhe foi sonegada.

Indaga, como argumentação, como é possível não reconhecer os custos se reconhecer as receitas deles provenientes.

Sobre a Provisão para Licença Prêmio, diz ter sido constituída com base em previsão em Acordo Coletivo, que estabelece que a Recorrente pagará, a cada período de 05 (cinco) anos de vigência do contrato de trabalho, ao empregado admitido até 03 de outubro de 1996, uma licença prêmio de 30 (trinta) dias consecutivos, a ser gozada no período mais conveniente para o empregado e para a empresa, podendo esta, a seu critério, **conceder a conversão em pecúnia**, mediante a solicitação do empregado. Argumenta que a licença prêmio representa uma provisão de despesa certa a ser despendida pela Recorrente, possuindo a mesma natureza do 13º salário.

Destaca a não incidência do imposto de renda sobre seu pagamento em pecúnia, conforme entendimento pacificado pelo STJ e atos da Receita Federal, razão pela qual a provisão de parte do valor a ser utilizado para o pagamento deste benefício também deve ser autorizada.

No que toca às Perdas com INSS, diz referir-se às retenções de INSS efetuadas pelos seus clientes e que, em decorrência da impossibilidade de compensação dos mesmos, reconhece que se trata de uma perda efetiva — e assim foi registrado em seu balanço — pois não há possibilidade de efetuar a compensação da referida contribuição.

Aduz que a impossibilidade de compensação é fato incontestável, e que há alguns anos tenta reverter esta situação, para que lhe seja reconhecido o direito à compensação das contribuições previdenciárias. Inclusive, foi ajuizada Ação Ordinária em face do INSS pleiteando a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de retenção de 11% ao INSS sobre faturas de prestação de serviços de cessão de mão de obra. Este processo foi autuado sob o nº 2008.51.01.013639-0 e distribuído ao MM. Juízo da 30ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro (RJ) e, atualmente, encontra-se em fase de produção de provas.

No que diz respeito à dedução de IRRF por órgãos públicos, contesta o ajuste feito pela DERAT, a afirmar que todos os impostos retidos pelas fontes pagadoras em 2006, são coerentes com aqueles registrados nos livros contábeis da Recorrente, ora contribuinte.

Acrescenta haver erro grosseiro nos cálculos, uma vez que se reajustou o lucro real, mas não se reajustou a compensação de prejuízos, cujo limite restou aumentado.

Conclui pedindo a nulidade do. Despacho Decisório e do Acórdão por conterem vícios insanáveis, requer a realização de prova pericial contábil para indicar o verdadeiro montante do lucro real, e a reforma da decisão para que:

(i) seja reconhecido o direito creditório em favor do Recorrente no valor de 16.549.492,07, concernente ao saldo negativo de IRPJ no ano calendário 2006, solicitado por meio da PER nº 02506.70276.120209.1.6.02-5644;

(ii) ou, ainda, seja o julgamento do presente recurso convertido em diligência para que sejam refeitos os cálculos, com objetivo de se apurar o valor correto do saldo negativo de IRPJ do ano 2007, computando-se a compensação de prejuízos fiscais na forma prevista em lei;

(iii) seja deferida a realização de prova pericial contábil, conforme acima requerido; por tudo isto ser medida de inteira e necessária Justiça!

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Diversamente do suscitado pelo Recorrente, o Despacho Decisório e o Acórdão recorrido não padecem de nulidade “*por conterem vícios insanáveis*”. Os erros e equívocos apontados pelo interessado, se confirmados, levam à reforma do decidido, mas não à nulidade dos atos. O processo administrativo representa uma revisão interna do ato administrativo, visando exatamente a sanar os erros e ilegalidades nele cometidas. O ato administrativo subsiste, com as revisões nele procedidas, desde que não apontado cerceamento de defesa ou incompetência do agente.

Também, o pedido de perícia, em desacordo com as regras do artigo 16, inciso IV, e § 1º, do Dec. nº 70.235, de 1972, considera-se não formulado.

Isto posto, afasto as preliminares suscitadas pelo Recorrente.

Passo ao mérito.

A solução do presente litígio cinge-se em aferir a procedência dos ajustes efetuados pela autoridade fiscal, e confirmados pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro, nos valores informados na DIPJ da Recorrente, que resultaram em redução do saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2006, pleiteado em restituição.

Inicialmente, destaco que a autoridade administrativa competente para reconhecer o direito creditório determinou a execução de diligência fiscal para verificar sua certeza e liquidez, amparada no art. 65 da Instrução Normativa nº 900 de 2008, que prevê:

***Art. 65.** A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (destaquei)*

Por se tratar de crédito representado por saldo negativo de IRPJ informado na DIPJ, foi expressamente determinada a confirmação de valores informados na referida declaração (outros custos, linha 37 da Ficha 04A; outras despesas operacionais, linha 31 da Ficha 05A; outras despesas financeiras, linha 33 da Ficha 06A; reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, linha 24 da Ficha 09A; valores apurados de ICMS, COFINS, PIS/PASEP e ISS, linhas 09 a 12 da Ficha 06A); bem como se foram oferecidos à tributação os rendimentos correspondentes ao IRRF retido por órgão público, cuja dedução foi informada na linha 13 da Ficha 12A, fl.28.

Foi também determinado que fossem efetuadas as “*demais verificações que se fizerem necessárias a fim de que se verifique o efetivo valor do saldo negativo de IRPJ, apurado no ano calendário 2006. originado no saldo negativo de IRPJ, ano calendário 2006*”.

Passo a examinar cada ajuste contestado.

1-Ajuste no lucro líquido informado.

A autoridade administrativa determinou que, em diligência fiscal, fossem verificados entre outros, os valores apurados de Cofins e PIS PASEP, informados nas linhas 10 e 11 da Ficha 06A da DIPJ nos montantes de, respectivamente, R\$ 38.529.958,51 e R\$ 8.365.958,51 (fls. 114 e 115).

A autoridade fiscal diligenciante informou que os valores indicados nessas linhas correspondem aos registrados nos grupos de contas 321 – Impostos Incidentes sobre Vendas e Serviços, assim demonstrados:

| Conta  | Denominação                                    | Valor         |
|--------|------------------------------------------------|---------------|
| 321103 | Impostos Incidentes sobre Vendas - COFINS      | 2.711.967,83  |
| 321103 | Impostos Incidentes sobre Serviços - COFINS    | 35.817.990,98 |
|        | <b>TOTAL</b>                                   | 38.529.958,51 |
| 321103 | Impostos Incidentes sobre Vendas – PIS/PASEP   | 588.782,49    |
| 321103 | Impostos Incidentes sobre Serviços – PIS/PASEP | 7.776.724,30  |
|        | <b>TOTAL</b>                                   | 8.365.056,79  |

No demonstrativo da apuração do lucro real, constante às fls. 6 do Despacho Decisório (fls. 152 do processo), o lucro líquido antes do IRPJ encontra-se informado pelo valor ajustado de R\$ 3.751.329,58, superior ao consignado na DIPJ em R\$ 277.500,02. Essa alteração está assim motivada pela autoridade competente da DERAT:

*“Não obstante a interessada ter deduzido nas linhas 11 (Cofins) e 12 (PIS) da Ficha 06A (Demonstração do Resultado) os mesmos valores constantes da sua contabilidade, apresentou Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) informando valores divergentes, conforme demonstram os extratos de fls. 123 a 146.*

*Dessa maneira, para efeito de apuração do Lucro Líquido será considerado os valores informados no DАCON, que totalizam R\$ 38.301.958,50 (Cofins) e R\$ 8.315.556,78 (PIS).”*

A decisão recorrida assim tratou esse ajuste:

*“20. (...) o lucro líquido antes do IRPJ foi informado em DIPJ pelo valor de R\$ 3.473.829,56 (linha 50 da ficha 6-A, às fls.22, e linha 1 da ficha 9-A, às fls.23). No Despacho Decisório, no entanto, a Derat faz constar, na demonstração do lucro real que elabora (fls.152), o lucro líquido ajustado de R\$ 3.751.329,58, aumentando-o, portanto, em R\$ 277.500,02.*

*21 O valor acrescido pela Derat-RJO corresponde à soma das diferenças, respectivamente, entre o Pis e a Cofins informados em DIPJ (fls.22) e informados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — Dacon (fls.123/146), a saber: 49.500,01 (8.365.056,79 — 8.315.556,78 = 49.500,01) + (38.529.958,51 — 38.301.958,50 = 228.000,01) + 228.000,01 = 277.500,02.”*

Em seu recurso a Recorrente insiste em que os valores informados em sua DIPJ estão corretos.

Entendo não haver como ratificar o ajuste procedido pela DERAT e confirmado pela DRJ.

Se a autoridade fiscal que realizou a diligência no estabelecimento do sujeito passivo atestou, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações relativas à PIS e Cofins prestadas na DIPJ, não poderia a autoridade, sem maior aprofundamento, e sem, pelo menos, pedir esclarecimento ao contribuinte a respeito da divergência, concluir que o valor informado na DIPJ está errado, e que o correto é o valor informado na DАCON.

Veja-se que o valor das Receitas de Bens e Serviços informado na DIPJ (portanto, oferecidas à tributação) totaliza R\$ 506.973.138,28 (35.683.787,23 + 471.289.351,05), enquanto que o valor informado em DАCON totaliza R\$ 503.972.928,28. Qual seria, nesse caso, a receita correta? Pode-se afirmar que a receita oferecida à tributação na DIPJ foi maior que a efetiva, simplesmente porque ela é superior à informada em DАCON?

Dessa forma, entendo não estar suficientemente fundamentado o ajuste procedido pela DERAT.

2-Ajuste na receita.

Esse ajuste está relacionado com o item da diligência que determinou fosse verificado “*Se os rendimentos correspondentes ao IRRF retido por órgão público, dedução informada na linha 13 da Ficha 12A, fl. 28, foram oferecidos à tributação*”.

**Constou do Relatório de Diligência:**

*Inicialmente cabe esclarecer que a Receita de Vendas e Serviços é contabilizada pelo regime de competência e a retenção do IRRF por ocasião do pagamento das duplicatas, ou seja, pelo regime de caixa.*

*Ou seja, não é possível efetuar uma comparação direta entre a Receita de Vendas e Serviços e os valores do IRRF por ocasião do pagamento das duplicatas pelos clientes.*

*Desta forma, os exames foram iniciados pela análise de um demonstrativo analítico preparado pelo contribuinte, no qual constam os valores de IRPJ, CSLL, PASEP e COFINS retidos no ano de 2006 (fls. 77). Com base nele, selecionei os clientes com valor de retenção total acima de R\$ 20 mil (99,89% do total) e efetuei um comparativo entre o somatório das duplicatas em aberto em 31/12/2005 (obtidas em listagem do setor de contas a receber) e os valores faturados em 2006 (fls. 78) com aqueles recebidos em 2006 constantes nas DIRF das fontes pagadoras.*

*Procedimento semelhante foi adotado em relação aos impostos retidos, onde comparei os valores constantes nos livros contábeis com aqueles constantes nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras (fls. 79 a 100).*

*O resultado desta análise encontra-se no Anexo a este Termo de Diligência (deve-se atentar que os valores estão expressos em milhares de reais e que as colunas do Imposto Retido englobam não apenas o IRPJ, mas também CSLL, PASEP e COFINS).*

*Com base neste Anexo, concluo que os valores dos rendimentos tributáveis informados pelas fontes pagadoras nas DIRF (fls. 79 a 100) são coerentes se comparados com aqueles faturados em 2006 e somados às duplicatas em aberto em 31/12/2005, com exceção do cliente Sun Microsystem do Brasil Indústria e Comércio Ltda. –CNPJ 65,497.745/001-53, que informou o pagamento de R\$ 4.967 mil sob Contribuições - Pagamento de PJ a PJ de Direito Privado - CSLL/PIS/COFINS). A informação da fonte pagadora difere a maior em R\$ 460 mil das informações constantes na contabilidade da Cobra Tecnologia S/A.”*

Em relação ao cliente Sun Microsystems, o Anexo ao Termo de Diligência (fl. 118) consigna (valores em milhares de cruzeiros):

|                                     |  |       |
|-------------------------------------|--|-------|
| Duplicatas a receber em 31/12/2005  |  | 25    |
| Faturamento em 2006 (contábil)      |  | 4.482 |
| Total                               |  | 4.507 |
| Recebimento em 2006 (DIRF)          |  | 4.967 |
| Diferenças                          |  | (460) |
| Impostos retidos em 2006 (Contábil) |  | 295   |

|                                                  |  |     |
|--------------------------------------------------|--|-----|
| Impostos retidos em 2006 (DIRF)                  |  | 295 |
| Diferenças de Impostos Retidos (Contábil x DIRF) |  | -   |

O Despacho Decisório acolheu a informação da autoridade fiscal, no Relatório de Diligência, no sentido de que:

*“(…) verificou-se que a interessada não ofereceu à tributação o valor de R\$ 460.000,00, correspondente à diferença apurada entre as informações fornecidas pela fonte pagadora (fl. 94) e a respectiva contabilização, planilha de fl. 78. Portanto, deve-se adicionar à base de cálculo do IRPJ o valor de R\$ 460.000,00, tendo em vista que a dedução do IRRF encontrar-se condicionada às receitas que compuseram a determinação do lucro real, conforme preceitua o inciso III do § 4º do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996 (…).”*

Na Manifestação de Inconformidade a interessada esclareceu:

*13. Com relação ao cliente Sun Microsystem do Brasil Indústria e Comércio Ltda. - CNPJ 65.497.74510001-53, este informou o pagamento de R\$ 4.967.000,00 (quatro milhões, novecentos e sessenta e sete mil reais) sob o código 5952 (Retenção de Contribuições - Pagamento de PJ a PJ de Direito Privado — CSL-PIS/COFINS), sendo que esta informação diferiu a maior em R\$ 460.000,00 (quatrocentos e sessenta mil reais) das informações constantes na contabilidade da Recorrente, ora Cobra Tecnologia.*

*14. Em análise aos registros de Contas a Receber, verificou-se que algumas Notas Fiscais de Faturamento foram baixadas do sistema em dezembro de 2005, sendo que os respectivos impostos foram baixados posteriormente entre os meses de janeiro e março de 2006, ocasionando um saldo a menor nas Contas a Receber do cliente em questão, tanto que não há divergência no pagamento dos impostos, conforme confronto entre o contábil da Recorrente e a DIRF da Fonte Pagadora, informações estas constantes às fls. 115 do referido Relatório de Diligência.*

*15. Apenas como complemento e para auxílio na consulta à DIRF da Fonte Pagadora, segue a relação das referidas Notas Fiscais: nºs 122987, 122988, 123007, 123008, 123011, 123033, 123034, 123035 e 123041 em comento.”*

A decisão recorrida confirmou o Despacho Decisório, com seguinte motivação:

*“ 32 (...). Salvo disposição de lei em contrário, na apuração do lucro real, a totalidade das receitas e rendimentos auferidos deve ser oferecida à tributação.*

*33 Em sede de Manifestação de Inconformidade, as alegações devem ser instruídas com a documentação correspondente (art.16 do Decreto nº 70.235, de 1972).*

*34 As alegações do interessado não podem ser opostas ao apurado em sede de procedimento fiscal (nosso item 28), porque*

*não vieram instruídas com a documentação correspondente. Aliás, o interessado não informa se juntou aos autos as notas fiscais que expressamente relaciona (nosso item 31).*

*35 Ante a isso, o Despacho Decisório deve ser mantido.*

A diferença apurada pela autoridade diligenciante encontra-se adequadamente fundamentada, e corresponde à diferença entre os valores dos pagamentos feitos em 2006 pela Sun Microsystems, declarados na DIRF, e o somatório das duplicatas em aberto em 31/12/2005 (obtidas em listagem do setor de contas a receber) com os valores que o contribuinte informou ter faturado em 2006 (planilha de fl. 78).

A interessada não logrou invalidar a conclusão (fundamentada) da autoridade fiscal, expressa no relatório de diligência e confirmada pelo Despacho Decisório. Embora tenha alegado que a divergência devesse ser atribuída a equívoco no saldo de “contas a receber” em 31/12/2005, nada trouxe para comprovar esse equívoco.

Observe-se que na Manifestação de Inconformidade a interessada menciona que “Apenas como complemento e para auxílio na consulta à DIRF da Fonte Pagadora, **segue a relação das referidas Notas Fiscais** em comento: 122987, 122988, 123007, 123008, 123011, 123033, 123034, 123035 e 123041” (negritos apostos). E, não obstante a Decisão de Primeira Instância tenha registrado que as alegações da interessada não poderiam ser acolhidas porque não vieram instruídas com a documentação correspondente, em sede de recurso a Recorrente repete as alegações, e continua não trazendo as referidas notas fiscais.

É de ser mantido o ajuste efetuado

3 - Provisões não dedutíveis.

No Relatório de Diligência, às fls. 116, lê-se que “*foram constatadas no balancete de dezembro de 2006 algumas contas de provisões cujo efeito no resultado não foi adicionado ao LALUR, o que poderia estar afrontando o artigo 299 e o art. 13 da Lei 9.249/95, que determina que, neste caso, somente são dedutíveis as provisões para férias/décimo terceiro de empregados e devedores duvidosos*”. (destaquei).

Ressalto que a autoridade fiscal não se manifestou conclusivamente sobre o efeito dessas provisões na apuração do lucro real, mas apenas mencionou a possibilidade de afronta ao art. 13 da Lei nº 9.249/95.

O Despacho Decisório assenta que “a diligência constatou que a interessada deixou de adicionar ao LALUR o montante de (...) correspondente às provisões indedutíveis, conforme explicitado às fls. 116 e 117.”, e promove o ajuste mediante adição.

A Decisão de Primeira Instância confirmou o despacho decisório, que considerou indedutíveis os valores mencionados no Relatório de Diligência como “efeito no resultado” dos valores contabilizados como “Provisão para Perdas INSS”, “Provisão para custo dos fornecedores”, “Provisão para licença prêmio” e “INSS a Recuperar”.

Antes de analisar cada uma das provisões adicionadas, individualmente, destaco que não é determinante na dedutibilidade a designação (título) da conta que recebeu o registro contábil do fato, mas sim sua natureza. Assim, se o encargo foi registrado como **provisão, mas de fato não tem essa natureza, não se pode taxá-lo de indedutível por não**

constar, referido título, entre as provisões expressamente autorizadas pelo art. 13 da Lei nº 9.249/95.

### 3.1) Provisão para Perdas de ISS

A diligência aponta que a conta se refere "a retenções de ISS pelos clientes, decorrente de serviços prestados em municípios onde a Cobra Tecnologia S/A. não possui filiais, não sendo possível compensar esta retenção".

Alega o Recorrente tratar-se de perdas efetivas, uma vez que na conta Provisão para Perdas com ISS registrou as retenções de ISS efetuadas pelo Banco do Brasil "em municípios nos quais a Cobra Tecnologia S.A. não possui estabelecimentos e, por esta razão, não pode, ou não consegue, compensar o tributo, uma vez que, conforme determinado em lei, somente há a possibilidade de se efetuar a compensação nas localidades onde o Contribuinte possuir estabelecimento, o que não ocorreu no caso em questão".

Diferentemente do que entendeu o julgador *a quo*, reputo que a correspondência anexada pelo contribuinte são indicativos de que estava ocorrendo duplicidade de recolhimento do ISS, com impossibilidade de compensação, caracterizando perda efetiva.

A conferir:

Ofício da Cobra ao Banco do Brasil datado de 22/11/2007.

*Senhor Presidente:*

*Por intermédio do relatório de auditoria Interna do Banco do Brasil no. BB 2005/00001178-56, de 24.09.2005, foi constatada a duplicidade de recolhimento do ISSQN sobre os serviços prestados pela Cobra Tecnologia ao Banco do Brasil S.A.*

*Evidencia se a duplicidade de recolhimento do ISSQN acima mencionada, em razão da seguinte situação fática:*

*a) A Cobra Tecnologia recolhe o ISSQN aos Municípios onde estão localizados os seus Centros de Atendimento Técnico, estabelecimentos que emitem as notas fiscais de serviço.*

*b) O Banco do Brasil S.A. retém e recolhe o ISSQN aos Municípios onde o serviço é prestado, sob alegação de responsável tributário e onde alegadamente a legislação permite;*

*c) Os comprovantes de retenção remetidos pelo Banco do Brasil S.A à Cobra Tecnologia S.A., não comprovam o Município para o qual o tributo foi recolhido. .*

*d) A falta de comprovação aludida na alínea "c" supra, inviabiliza que a Cobra Tecnologia compense os valores recolhidos.*

*(...)*

*Assim, face às razões ora expendidas; solicitamos:*

a) Revisar a prática de retenção do ISS na fonte, aplicada sobre as faturas da Cobra;

b) Estudar em conjunto com a Cobra a forma de recuperação dos valores retidos e recolhidos para municípios onde a Cobra não possui estabelecimentos, e,

c) Apresentar todas as guias, de recolhimento de ISSQN nos municípios em que a Cobra possui estabelecimentos, priorizando os municípios de Natal e Maceió, visando suportar defesa da Cobra que compensou os valores retidos com base em planilhas eletrônicas fornecidas pelo BB.

#### Resposta do Banco do Brasil:

*Em resposta ao Ofício CE - PRESI 08112007, e 22.11.2007, questionando a prática de retenção e recolhimento do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) na fonte, esclarecemos:*

*O Banco do Brasil retém e recolhe ISSQN sobre os serviços prestados pela Cobra Tecnologia S.A, em razão de o Município atribuir-lhe a responsabilidade, por substituição tributária, conforme determinado pelas legislações municipais.*

*(...)*

*Em relação ao item "b" do Ofício, entendemos que a questão do recolhimento em duplicidade, no local do domicílio do prestador e na localidade onde o serviço é prestado, é recorrente para diversos prestadores de serviços que a enfrentam nos tribunais e na esfera administrativa, e somente essa Controlada tem legitimidade de pleitear a compensação/restituição do imposto recolhido a maior junto aos entes municipais.*

*Quanto ao item "c", a Diretoria de Logística do Banco manifestou que, desde o final do ano de 2005, é enviado a essa empresa, mensalmente, um relatório detalhado contendo os prefixos das agências e os valores de ISS retidos pelo Banco nos pagamentos efetuados, (arquivo BBM.CDA.9912.D8613.data.ISS Cobra). Os valores especificados no referido arquivo são recolhidos, de forma manual, aos municípios pelas dependências usuárias dos serviços ou pelos Centros de Suporte Logístico (CSL), no caso de procedimento efetuado centralizadamente.*

*Para que sejam fornecidos os comprovantes de recolhimento do ISSQN ou Declaração informando a conta da Prefeitura e a data que foram realizados os respectivos recolhimentos, a Diretoria de Logística solicita a essa empresa o envio de cópia dos arquivos "BBM.CDA.9912.D8613.data.ISS Cobra", relativo ao período questionado. Esse pedido é motivado pelo fato desses arquivos serem "murchados" dos módulos de consulta de nosso sistema após 15 dias; sendo então necessária a recuperação pela área tecnológica do Banco, cuja estimativa de atendimento mínimo é de 30 dias.*

*Informa, também, que como a localização dos comprovantes é efetuada nas dependências de forma manual, não tem como estimar o prazo para entrega.*

Se a autoridade fiscal, que compareceu ao estabelecimento do sujeito passivo e procedeu à diligência mediante exame da escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, informou (fls. 116) que a “*Provisão para Perdas com ISS (ativo circulante - fls. 45): refere-se a retenções de ISS pelos clientes, decorrente de serviços prestados em municípios onde a Cobra Tecnologia S/A não possui filiais, não sendo possível compensar esta retenção*”, entendendo ser inegável a natureza dos valores registrados como “perda efetiva”.

Logo, entendo que não procede o ajuste efetuado pela DERAT.

### 3.2) Provisão de Custo de Fornecedores

Esse seria um caso típico de equívoco na denominação da conta.

Conforme consigna o Relatório de Diligência, o contribuinte registra na conta de passivo circulante 21219905 – Estimativas de Custos de Fornecedores, as exigibilidades cujos valores exatos não são conhecidos (provisão que adiciona no LALUR), e na conta de passivo circulante 21219901 os valores dos serviços prestados num ano com faturamento pelos fornecedores para o ano seguinte.

Eis o que consta do Relatório de Diligência:

*“Conta 21219901 - Provisão de Custos de Fornecedores (passivo circulante - fls. 50): refere-se a serviços prestados em 2006, com faturamento pelos fornecedores em 2007. O contribuinte alega que as receitas correspondentes foram reconhecidas em 2006 e utiliza este critério em obediência ao princípio contábil da competência. Ao constituir esta provisão, o contribuinte alega já conhecer o valor exato das exigibilidades, ao contrário dos valores registrados na conta de passivo circulante 21219905 - Estimativas de Custos de Fornecedores, cujo valor da provisão é adicionado ao LALUR (fls. 50 e 76).”*

Tem-se, pois, que a Conta 21219901 não tem a natureza de provisão, tratando-se de conta destinada a registrar custos a pagar.

A decisão de primeira instância argumenta que não há prova inequívoca de que a contabilização como provisão se deu em atendimento ao regime de competência, ou de que se tratou de gasto indevidamente classificado como provisão. Ponderou o Relator ser ônus do interessado, sob pena de preclusão, instruir a impugnação/manifestação de inconformidade com os registros contábeis e os documentos com os quais pretende fazer prova de que tem direito líquido e certo à restituição.

É fato que é ônus do contribuinte provar que tem direito líquido e certo ao crédito pleiteado. Contudo, não é possível desconsiderar princípios inderrogáveis que devem orientar a atividade da Administração Pública.

A Lei nº 9.784, de janeiro de 1999, que rege o processo administrativo federal estabelece.

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, entre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade**, proporcionalidade, **moralidade**, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*I - atuação conforme a lei e o Direito;*

*(...)*

*IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e **boa-fé**;*

*(...)*

*VI- **adequação entre meios e fins**, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.*

*(...)*

*Art. 29- As atividades de instrução destinadas a averiguar comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.*

*(...)§ 2º- Os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para eles.*

*(...)*

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, **sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução** e do disposto no art. 37 desta Lei.*

A Instrução Normativa 900/2008 prestigia esses princípios e regras ao prever a possibilidade de realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

De fato, em se tratando de comprovar a legitimidade do saldo negativo informado na DIPJ, **não é razoável** pretender a juntada aos autos da escrituração contábil e fiscal e documentos que o comprovam. Por isso há previsão na legislação para que “as atividades de instrução destinadas a averiguar comprovar os dados necessários à tomada de decisão” sejam realizadas de ofício.

Se no cumprimento da diligência para averiguar, mediante exame da escrituração contábil e fiscal, a exatidão do saldo negativo informado, a autoridade fiscal aponta a existência das duas contas acima referidas (Provisão de Custos de Fornecedores e Estimativas de Custos de Fornecedores), e registra que o contribuinte informou que a primeira recebe os valores dos custos incorridos cujo valor exato já é conhecido, faturados pelos

fornecedores no ano seguinte, **sem refutar essa informação**, é de se presumir que a confirmou.

De fato, em se tratando de dado importante para verificação da exatidão do saldo negativo (objetivo da diligência), não se concebe que a autoridade fiscal, que teve acesso às escriturações contábil e fiscal do contribuinte e aos documentos que as respaldam, não fizesse constar no Relatório que a informação prestada pelo contribuinte não encontra respaldo na documentação. Se não o fez, é porque confirma a destinação da conta.

Sendo assim, não é de ser mantido o ajuste efetuado.

### c.3 ) Provisão para Licença Prêmio

Trata-se de provisão constituída com base em Acordo Coletivo de Trabalho, que prevê o pagamento, a cada período de 5 (cinco) anos de vigência do contrato de trabalho, de uma licença prêmio de 30 (trinta) dias consecutivos, que pode ser convertida em pecúnia. Junta cópia de Acordo Coletivo de Trabalho, cuja cláusula 5ª dispõe:

*A Cobra pagará, a cada cinco anos de vigência do contrato de trabalho, ao empregado admitido até 03 de outubro de 1996, licença prêmio de 30 (trinta) dias consecutivos, a ser gozada no período mais conveniente para o Empregado e para a empresa, podendo esta, a seu critério, converter a concessão em pecúnia, mediante solicitação do empregado.*

*Parágrafo Único- Em caso de desligamento do empregado, seja por iniciativa própria, por dispensa sem justa causa, ou por aposentadoria, a licença prêmio dos períodos a que faça jus será convertida em pecúnia, garantido a proporcionalidade à razão de 1/5 do valor da licença, por ano trabalhado, após cinco anos do efetivo exercício na empresa.*

A Recorrente argumenta que a licença prêmio representa uma provisão de despesa certa a ser por ela despendida, possuindo a mesma natureza do 13º salário. Traz jurisprudência a atos administrativos no sentido da não incidência do imposto de renda sobre o pagamento de licença prêmio convertida em pecúnia (para justificar a dedutibilidade da provisão pelo valor integral da provisão).

A conta em comento tem por objetivo apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provavelmente ocorrerão no futuro (na hipótese de conversão da licença em pecúnia, admitida na Convenção). Sua natureza, efetivamente, é de provisão, pois representa expectativa de obrigação.

A base de cálculo do imposto de renda tem como ponto de partida o resultado apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76 (DL 1.598/77 art. 6º e art. 67, inciso XI). Nesse passo, deve estar respaldada por uma escrituração mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (Lei 6.404/76, art. 177).

O resultado contábil é o ponto de partida, e ele deverá sofrer os ajustes decorrentes da legislação tributária.

Como regra geral, a legislação do imposto de renda admite a dedução das despesas operacionais no período. Contudo, para as provisões, essa dedução de acordo com o regime de competência é exceção, eis que o art. 3º do Decreto-lei nº 1.730/79 condicionou a dedutibilidade à previsão expressa na legislação tributária. A Exposição de Motivos relativa a essa norma justifica:

*"21 O artigo 3º do projeto define que, para efeitos fiscais, somente serão dedutíveis as provisões expressamente admitidas pela legislação tributária. É que, com a adoção generalizada do regime de competência para apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, algumas provisões passaram a ser necessárias do ponto de vista contábil, não devendo, todavia, ser admitidas para efeitos fiscais, visto como, muitas vezes, são constituídas por valores apenas estimados.*

*Estando o contribuinte obrigado a adotar o regime de competência na apuração do lucro líquido, certamente contabilizará algumas provisões fundamentadas em simples estimativas. A ausência de uma disposição legal, no sentido de serem dedutíveis as provisões expressamente autorizadas, provoca inevitáveis controvérsias entre o fisco e o contribuinte.*

*Para os feitos do artigo 3º, o livro de apuração do lucro real será usado para serem feitos os necessários ajustamentos no lucro líquido de cada período."*

Até 31/12/95 a provisão para pagamento de licença prêmio a empregado tinha sua dedutibilidade assegurada pela Portaria MF nº 434/1987, editada com base no art. 31 do Decreto-lei nº 2.341/87, que permitiu ao Ministro da Fazenda autorizar a dedutibilidade, para efeito de apuração do lucro real, de outras provisões, além das expressamente admitidas.

Contudo, a Lei nº 9.249, de 1995, vedou a dedução de qualquer provisão que não estivesse expressamente prevista no seu inciso I, *in verbis*:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)*

Ao argumentar que se trata de "provisão de despesa certa" pretende, o Recorrente, atribuir aos valores de que se trata a natureza de "despesa incorrida", e não de "provisão", o que justificaria sua não submissão à vedação do inciso I do art. 13.

Ocorre que as despesas somente são consideradas como incorridas quando forem definitivamente devidas, livres de toda e qualquer condição que lhes modifique o caráter definitivo, assim como após estarem devidamente quantificadas. E esse não é o caso da provisão para licença prêmio, que embora seja uma despesa certa, no sentido de que efetivamente será paga, ela só será devida após decurso de cada período aquisitivo (cinco anos), que é a condição prevista no Acordo Coletivo de Trabalho.

Correto, pois, o ajuste efetuado.

c.3 ) Perdas de INSS.

O Relatório de Diligência aponta:

*Conta 11440701 - INSS a Recuperar (ativo circulante - fls. 45): refere-se a retenções de INSS pelos clientes, que o contribuinte alega a impossibilidade de compensação. Neste caso, não há a constituição de uma provisão, tal qual na conta de Perdas com ISS, sendo as perdas registradas em contrapartida à conta de resultado 334199 - Perdas INSS (fls. 56). (destaquei)*

Como visto, inobstante a autoridade fiscal tenha mencionado que “foram constatadas, no balancete de dezembro de 2006, algumas contas de provisões cujo efeito no resultado não foi adicionado ao LALUR, o que poderia estar afrontando o artigo 299 do RIR/99 e o artigo 13 da Lei 9.249/95”, e incluído, entre as “provisões constatadas”, a Conta 11440701 - INSS a Recuperar, a mesma autoridade diz, literalmente, que nesse caso não há constituição de provisão, sendo as perdas registradas diretamente à conta de resultado. Impertinente, pois, vincular a adição a descumprimento do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

Por outro lado, não houve nenhuma manifestação (ou questionamento), por parte da fiscalização, a respeito efetividade da perda (impossibilidade de compensação).

A decisão de primeira instância menciona que a parcela "Perdas INSS", no valor de R\$ 1.434.052,11 está incluída no custo dos serviços revendidos (no "Custos de Serviços Prestados no País"- Assistência Técnica, Hardware). Aduz que no balancete de dezembro de 2006 a conta de Ativo "INSS a Recuperar" está com saldo zero, e que a contrapartida do crédito foi débito de custo ("Perdas INSS"). Argumenta que, além de o interessado não juntar prova da irrecuperabilidade, inexistente previsão legal para que tais perdas integrem o custo dos serviços vendidos, e que impostos recuperáveis não integram custos de produção e serviços.

No recurso a interessada reafirma tratar-se de valores retidos por seus clientes a título de INSS, que ficou impossibilitada de compensar, e acrescenta:

*“Há alguns anos a Recorrente tenta reverter esta situação, para que lhe seja reconhecido o direito à compensação das contribuições previdenciárias. Inclusive, foi ajuizada Ação Ordinária em face do INSS pleiteando a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de retenção de 11% ao INSS sobre faturas de prestação de serviços de cessão de mão-de-obra . Este processo foi autuado sob o nº 2008.51.01.013639-0 e distribuído ao MM. Juízo da 30ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro (RJ) e, atualmente, encontra-se em fase de produção de provas (doc. 6, anexo).”*

Reportando-se ao art. 289 do RIR/99, a decisão recorrida afirma que “impostos recuperáveis não integram custos de produção e serviços”,

O § 3º do art. 289 do RIR/99 prevê que “não se incluem no custo os impostos recuperáveis **através de créditos na escrita fiscal**”.

Não é possível saber se a origem das perdas contabilizadas foi explicada ao auditor fiscal que procedeu à diligência, pois nada ficou registrado no respectivo Relatório. A autoridade fiscal não questiona a contabilização, nem explica sua motivação para sugerir a adição, limitando-se a mencionar que sua não adição **pode** representar infração ao art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

A cópia da exordial da ação judicial juntada ilustrativamente com o recurso, às fls. 1837 e seguintes, embora possa nem ter conexão direta com este processo, é indicativa de que as perdas referem-se a tributos retidos (INSS) não recuperáveis através de crédito na escrita fiscal pelo fato de sempre superarem os débitos.

Exemplificando:

O contribuinte auferiu receita de 1000 unidades monetárias, tendo recebido do cliente 890 u.m, por ter sido retido INSS no valor de 110 u.m. (11%).

A contabilização seria 1000 a crédito de receita de prestação de serviço, tendo como contrapartida 890 a débito de caixa/banco e 110 a débito de INSS a Recuperar. Essa conta INSS a Recuperar receberia os créditos de INSS a recolher, relativo às contribuições devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. O saldo não compensado (por superar o total das contribuições devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados), representa tributo **não** recuperável através de crédito na escrita fiscal”, integrando, sim, o custo do serviço vendido.

Esse parece ter sido o procedimento adotado pelo contribuinte, pelo que se infere do balancete de dezembro de 2006 (fls. fls.45), em que a conta “INSS a Recuperar tinha um saldo inicial de R\$ 1.124.611,81, recebeu um débito no mês de R\$ 136.166,98, sendo o saldo (R\$ 1.260.778,79) zerado em contrapartida de resultado (custo dos serviços vendidos) como perda de INSS.

Se a conta de ativo (INSS a Recuperar) aparece “zerada”, não há que se falar em possibilidade de recuperação. Na eventualidade de um pedido restituição (administrativo ou judicial) e posterior sucesso, o valor recebido deverá ser contabilizado como “recuperação de custos”, sujeito à incidência de IRPJ e CSLL, conforme entendimento expresso no art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, *in verbis*;

*“Art.1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.”*

Assim, além de não se justificar a adição a título de ofensa ao art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, como entendeu o Despacho Decisório da DERAT, por não se tratar de

provisão, também não restou demonstrada a improcedência da contabilização como perda, como entendeu a decisão recorrida.

Portanto, ao meu sentir, não procede o ajuste efetuado.

#### 4- Dedução do IRF retido por órgãos públicos.

A autoridade administrativa da DERAT calculou as retenções de IRF sofridas pelo interessado, aplicando, sobre os valores informados nas DIRFs, os percentuais fixados na Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, e, a partir desse resultado, ajustou os valores informados pelo contribuinte em sua DIPJ.

O contribuinte nada trouxe para desconstituir os valores apurados pela autoridade administrativa, limitando-se a afirmar, tanto na Manifestação de Inconformidade como no Recurso, que os impostos retidos pelas fontes pagadoras em 2006 são coerentes com aqueles registrados nos livros contábeis, e sendo assim, não há como acolher seu inconformismo tão somente com base em meras alegações.

#### 5-Erro no cálculo

Como último ponto, alega o contribuinte erro cometido pela fiscalização, e confirmado pela decisão recorrida, de não ter considerado o aumento do limite para compensação de prejuízos, em função do aumento do lucro real antes da compensação.

De fato, a alteração para maior da base de cálculo possibilita um maior aproveitamento de prejuízos a compensar, que é suportado pelo saldo de prejuízos operacionais a compensar evidenciado no demonstrativo de fls. 29 (R\$ 21.137.481,58).

Assim, os ajustes ficam assim definidos:

| FICHA 9A                        |                             |                                 |                                                     |                                          |
|---------------------------------|-----------------------------|---------------------------------|-----------------------------------------------------|------------------------------------------|
| Rubrica                         | Valores em DIPJ<br>(fl. 23) | Valores alterados<br>pela DERAT | Valores segundo o<br>resultado do<br>julgamento DRJ | Valores segundo o<br>presente julgamento |
| lucro líquido                   | 3.473.829,56                | 3.751.329,58                    | 3.751.329,58                                        | 3.473.829,56                             |
| receita                         | -                           | + 460.000,00                    | + 460.000,00                                        | 460.000,00                               |
| provisões não<br>dedutíveis     | -                           | + 31.982.769,22                 | + 31.982.769,22                                     | 70.379,60                                |
| Provisões para<br>contingências | -                           | + 5.618.200,44                  | 0,00                                                | 0,00                                     |
| Lucro real antes<br>compensação | 17.181.527,08               | 55.519.996,76                   | 49.901.796,32                                       | 17.711.906,68                            |
| Compensação de<br>prejuízo      | (5.154.458,12)              | (5.154.458,12)                  | (5.154.458,12)                                      | 5.313.572,00                             |
| Lucro real após<br>compensação  | 12.027.068,96               | 50.365.538,64                   | 44.747.338,20                                       | 12.498.334,68                            |
| Cálculo do imposto              |                             |                                 |                                                     |                                          |
|                                 | DIPJ (fl. 28)               | Derat (fl. 153)                 | DRJ                                                 | CARF                                     |

Processo nº 15374.724301/2009-06  
Acórdão n.º **1301-001.194**

**S1-C3T1**  
Fl. 30

|                                   |                 |                 |                 |                        |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|------------------------|
| Linha 01- alíquota 15%            | 1.804.060,34    | 7.554.830,80    | 6.712.100,73    | 1.874.750,20           |
| Linha 02- Adicional 10%           | 1.178.706,90    | 5.012.553,86    | 4.450.733,82    | 1.225.583,34           |
| Linha 04 ( - ) PAT                | (72.162,41)     | (72.162,41)     | (72.162,41)     | (72.162,41)            |
| Linha 12 ( - ) IRRF org. públicos | (19.460.096,90) | (18.564.069,26) | (18.564.069,26) | (18.564.069,26)        |
| Linha 18 – IR a pagar             | (16.549.492,07) | (6.068.847,01)  | (7.473.397,12)  | <b>(15.535.898,13)</b> |

Conforme exposto, o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2006 fica retificado para R\$ 15.535.898,13. Considerando que, desse valor, a DERAT já reconheceu e restituiu ao interessado o valor de R\$ 6.068.847,01, e a DRJ já reconheceu o montante de R\$ 1.404.550,11, DOU provimento PARCIAL ao recurso para reconhecer o crédito adicional de R\$ 8.062.501,01.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07/07 de maio de 2013

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri